

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37

### РОЛЬ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ У ДОСЯГНЕННІ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

### ACCOUNTANCY PROFESSION CONTRIBUTION IN RELEVANT SDG'S ACHIVMENT

**Макаренко І.О.**

кандидат економічних наук,  
докторант кафедри фінансів, банківської справи та страхування,  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій  
«Українська академія банківської справи»  
Сумського державного університету

**Пластун О.Л.**

доктор економічних наук,  
професор кафедри міжнародної економіки,  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій  
«Українська академія банківської справи»  
Сумського державного університету

*В умовах панування ідеології сталого розвитку та розроблення глобальних Цілей сталого розвитку як напрямів трансформації бізнес-процесів сучасних компаній актуалізується роль професійних бухгалтерів в інтеграції корпоративних принципів та означених цілей. Авторами окреслено множинність ролей професійної бухгалтерської спільноти у досягненні ЦСР зокрема та просування сталого розвитку в цілому. Інтегровано різні підходи до структуризації ролі професійних бухгалтерів відповідно до найбільш релевантних Цілей сталого розвитку, на рівні градацій бізнес-перспектив у діяльності компаній, типів ролей, які виконують бухгалтери, їх професійних функцій, необхідних навиків і компетенцій у корпоративному середовищі і, нарешті, за групами облікових професій для досягнення цілісного бачення їх внеску у сталий розвиток у нових економічних умовах.*

**Ключові слова:** професійні бухгалтери, звітність зі сталого розвитку, Цілі сталого розвитку, корпоративний сталий розвиток, стейкхолдери.

*В условиях распространения идеологии устойчивого развития и разработки глобальных Целей устойчивого развития как направлений трансформации бизнес-процессов современных компаний актуализируется роль профессиональных бухгалтеров в интеграции корпоративных принципов и названных целей. Авторами обозначена множественность ролей профессиональной бухгалтерской сообщества в достижении Целей в частности и продвижения устойчивого развития в целом. Интегрированы различные подходы к структурированию роли профессиональных бухгалтеров в соответствии с наиболее релевантными Целями, на уровне градаций бизнес-перспектив в деятельности компаний, типов ролей, которые выполняют бухгалтеры, их профессиональных функций, необходимых навыков и компетенций в корпоративной среде и, наконец, по группам учетных профессий для достижения целостного видения их вклада в устойчивое развитие в новых экономических условиях.*

**Ключевые слова:** профессиональные бухгалтера, отчетность по устойчивому развитию, Цели устойчивого развития, корпоративное устойчивое развитие, стейкхолдеры.

*The authors outline the multiplicity of roles of professional accounting community in particular achieving Sustainable Development Goals and promoting sustainable development in general. The work integrates different approaches to structuring role of professional accountants - according to the most relevant Sustainable Development Goals at the level of gradation business prospects of the companies, the types of roles that perform accountants and their professional functions necessary skills and competencies in the corporate environment and finally groups of account professions to achieve a holistic vision of their contribution to sustainable development in the new economy.*

**Keywords:** Accountancy Profession, Sustainability Reporting, Sustainable Development Goals, Corporate Sustainability, Stakeholders.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Підґрунтям для досягнення Цілей сталого розвитку ООН Всесвітній конгрес бухгалтерів і аудиторів 2010 р. назвав повну, достовірну інформацію, засновану на синергетичному поєднанні принципів бухгалтерського обліку та сталого розвитку. Цілі сталого розвитку ООН United Nation (UN)'s Sustainable Development Goals (ЦСР) нині виступають загальноновизнаними орієнтирами глобального розвитку до 2030 р. Прийняті на Саміті ООН у Нью-Йорку у 2015 р., 17 Цілей, які конкретизовані у 169 різновекторних індикаторах, закликають уряди, бізнес та громадськість усіх країн до активізації зусиль у боротьбі зі зміною клімату, бідністю, нерівністю, забрудненням довкілля та іншими викликами сучасності.

Зокрема, досягнення ЦСР потребує формування пулу ресурсів, співставних з 1,5–4% глобального ВВП. Це робить наголос на необхідності залучення бізнесу до урядових ініціатив зі сталого розвитку. При цьому лідери бізнесу розглядають ЦСР як нові можливості для розвитку своєї діяльності: 89% опитаних CEO зауважують, що зобов'язання зі сталого розвитку мають реальний вплив на їх галузі, а 71% опитаних бізнесменів уже планують і беруть до уваги ЦСР у своїй діяльності.

17 ЦСР та 169 індикаторів створюють для компаній наскрізну основу для формування, посилення, інформування та звітування про свої стратегії, цілі та діяльність, що дасть змогу поліпшити комунікацію з ключовими стейкхолдерами, їх лояльність, підвищити прозорість бізнес-середовища та якість управління як основ корпоративного сталого розвитку в умовах зростання юридичних, репутаційних ризиків, нестабільності фінансових ринків та доступу до фінансування.

У контексті поєднання глобальних ЦСР зі стратегією корпоративного сталого розвитку саме бухгалтери як ніхто в компаніях мають стосунок до вимірювання, оцінювання, розкриття інформації щодо прогресу в досягненні ЦСР на рівні компаній.

Важливість високоякісної корпоративної звітності у забезпеченні фінансової стабільності і сталого розвитку в цілому та досягненні ЦСР зокрема визнано на 32-й сесії роботи UNCTAD's Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR).

Із появою ЦСР актуалізувалася не лише роль високоякісної корпоративної звітності, звітності зі сталого розвитку (ЗСР) як основи для їх моніторингу, оцінювання та дослідження прогресу, але й бухгалтерів як провідників та трансляторів ідей Tripple Bottom Line мовою корпоративного сталого розвитку (corporate sustainability).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми

і на які спираються автори. Професійними міжнародними організаціями напрацьовано низку підходів до визначення ролі бухгалтерів у просуванні ініціатив сталого розвитку. Серед таких організацій слід назвати насамперед Міжнародну федерацію бухгалтерів (IFAC), Асоціацію присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Міжурядову робочу групу експертів із Міжнародних стандартів обліку та звітності ООН (ISAR). Fauna & Flora International, Світовий бізнес-форум зі сталого розвитку, KPMG, PwC та ін.

Дослідження ролі професійних бухгалтерів у просуванні ініціатив сталого розвитку в цілому та ЦСР зокрема, у т. ч й засобами ЗСР, знайшли своє відображення у працях відомих зарубіжних науковців у цій царині: Gray and Bebbington [6], Gray [5], Lovell та MacKenzie [16], Ngwakwe [19], Milne і Gray [17], Bebbington та Larrinaga [4], O'Dwyer and Unerman [20], Schaltegger, Etxeberria та Ortas (2017), Lawrence, Botes, Collins та Roper [15], Khan and Gray [14], Ng, Leung and Lo [18].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми**, котрим присвячується означена стаття. Разом із тим у вітчизняних наукових колах окреслена проблематика не знайшла достатнього відображення, а наукові пошуки зарубіжних учених щодо ролі бухгалтерів у досягненні ЦСР носять у цілому критичний характер і стосуються передусім викликів та проблем, що постають перед обліком, у процесі руху до сталого розвитку. На нашу думку, ці пошуки мають бути доповнені дослідницькими матеріалами професійних бухгалтерських організацій та розробників стандартів обліку і звітності, зокрема IFAC, ACCA тощо. Дослідження зазначених організацій на відміну від академічних праць створюють цілісне бачення ролі бухгалтерської професії у досягненні ЦСР у різних розрізах.

Формування цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті полягає в окресленні ролі професійної бухгалтерської спільноти у досягненні ЦСР зокрема та просування сталого розвитку в цілому

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Відзначаючи важливість взаємозв'язку бухгалтерської спільноти та ЦСР, Bakker [2] з World Business Forum for Sustainable Development зауважив, що «бухгалтери врятують світ». В умовах формування економіки, зорієнтованої на досягнення ЦСР, – економіки нового типу та притаманного їй способу інвестування – соціально відповідального інвестування, саме бухгалтерам відводиться ключова роль. Ця роль полягає і в мінімізації інформаційної асиметрії та оцінці інвестиційних ризиків, і в формуванні інтегрованої звітності та проведенні інтегрованого аудиту, і в тестуванні життєздатності стандартів обліку, звітності й аудиту в межах нової бізнес-моделі. Володіючи специфічними професійними якостями та залученням

в управління, ризик-менеджмент, бізнес-аналіз, підтримку прийняття рішень, due diligence, антикорупційну діяльність та забезпечення корпоративної прозорості, професійні бухгалтери нині переосмислюють свою роль з огляду на ЦСР та корпоративний сталий розвиток.

Виходячи з множинності ролей професійних бухгалтерів у досягненні ЦСР, їх внесок у просування ініціатив сталого розвитку є багатограним і може бути структурований відповідно до найбільш релевантних ЦСР на рівні градацій бізнес-перспектив у діяльності компаній, типів ролей, які виконують бухгалтери, їх професійних функцій, необхідних навиків і компетенцій у корпоративному середовищі і, нарешті, за групами облікових професій.

Щодо виділення найбільш релевантних ЦСР для бухгалтерської спільноти, згідно з дослідженням Міжнародної федерації бухгалтерів [11], вісім із 17 ЦСР та 17 їх таргетів мають безпосередній стосунок до бухгалтерської професії. Тією чи іншою мірою бухгалтерська спільнота може впливати на просування до їх досягнення, при цьому якісно трансформуючи основи професії з вимогами нової економіки та корпоративного сталого розвитку.

Схвально характеризуючи масштабність указанного дослідження та вагомість внеску бухгалтерів у підвищення фінансової грамотності й якості освіти (Таргети 4.3, 4.6 Цілі 4 «Якісна освіта»), гендерної рівності у фінансовому управлінні (Таргет 5.5 Цілі 5 «Гендерна рівність») чи боротьбі зі змінами клімату засобами підтримки прийняття рішень відповідального інвестування та інформаційних розкриттів щодо вуглецевих викидів (Таргети 13.1-13.3 Цілі «Протидія змінам клімату»), зауважимо, що серед наведених цілей та таргетів найбільш релевантними для бізнес-спільноти та облікової професії виступають Таргети 12.6, 8.3, 17.16 та 17.18.

Основоположна з наведених – Ціль 12 «Забезпечення раціональних моделей споживання та виробництва» та її напрям 12.6 як основа для реалізації корпоративного сталого розвитку та мінімізації ризиків через інкорпорацію критеріїв сталого розвитку у місію, стратегію, тактичні рішення і операційну політику бізнесу. Звідси випливає і посилення попиту на більш прозору й якісну ЗСР як свідчення раціонального виробництва і споживання, створення нової довгострокової цінності для стейкхолдерів за збереження і відтворення природного, фінансового, виробничого, соціального, інтелектуального та комунікаційного капіталу.

Таргет 8.3 Цілі 8 «Гідна праця та економічне зростання» перетинається з орієнтирами у розвитку облікової професії в частині формування нового усвідомлення ролі самими бухгалтерами та прийняття загальноновизнаних стандартів обліку, звітності, аудиту та етики як у державному, так і в приватному секторах для консолідації зусиль та гармонізації підходів до стандартизації ЗСР.

Мультистейкхолдерський підхід, сформований у межах Таргету 17.16 Цілі 17 «Партнерство у досягненні Цілей» достеменно співставний з аналогічною основою складання ЗСР, яка зорієнтована на потреби широких кіл зацікавлених сторін у реалізації корпоративного сталого розвитку. Підвищення ефективності збору даних, моніторингу та підзвітності в досягненні прогресу у ЦСР, закладених у Таргеті 17.8, є першочерговими завданнями бухгалтерів передусім у країнах, що розвиваються, для формування інформаційно-аналітичного забезпечення сталого розвитку.

Основа для обліку сталого розвитку Міжнародної федерації бухгалтерів Sustainability Framework 2.0 [7] визначає важливість внеску бухгалтерів до сталого розвитку за трьома градаціями (перспективами) corporate sustainability: стратегічної, операційної і звітної. Разом із тим необхідно відзначити, що створення довгострокової цінності компанією з інтеграцією усіх видів капіталів потребує не лише інтегрованого процесу прийняття рішень у межах усіх перспектив, але й інтегрованої внутрішньої та зовнішньої інформації, суттєвості, релевантності, точності, співставності та повноти якої підтверджена незалежними аудитором.

На рівні стратегічної корпоративної перспективи та професійних бухгалтерів як представників вищої управлінської ланки ухвалюються рішення щодо планування, постановки цілей корпоративного сталого розвитку, аналізу бізнес-середовища з урахуванням соціальних та екологічних факторів діяльності компанії, її підзвітності ключовим групам стейкхолдерів та врахування ключових ризиків діяльності.

На рівні операційної бізнес-перспективи і бухгалтерів як представників виконавчого рівня менеджменту відбувається прийняття рішень щодо планування, бюджетування, формування собівартості та управління поточною діяльністю компанії в умовах сталого розвитку та досягнення поставлених цілей.

На рівні звітної градації роль професійних бухгалтерів носить комунікаційний характер та конкретизується у підготовці ЗСР, інтегрованої звітності та забезпечення її верифікації.

Таким чином, інкорпорація критеріїв сталого розвитку на усіх рівнях підтримки прийняття рішень щодо стратегії та управління компанією, поточного планування, бюджетування та оцінки ефективності діяльності, забезпечення ефективної комунікації зі стейкхолдерами за допомогою якісної та верифікованої ЗСР виступають ключовими завданнями для бухгалтерів у межах кожної з корпоративних градацій.

Контекст сталого розвитку трансформує роль професійних бухгалтерів у ході всього облікового циклу, який звершується складанням і поданням ЗСР та відносить до їх повноважень такі, як ідентифікація ключових груп стейкхолдерів, їх інформаційних потреб та розроблення

механізмів залучення; глибоке знання та використання стандартів підготовки фінансової та нефінансової звітності для впровадження та розвитку інтегрованої системи звітування та управління компанією; планування, виконання та контролінг процесу підготовки звітності та її подання; управління, моніторинг, удосконалення роботи інформаційних систем підготовки фінансової та нефінансової інформації, розширення кола звітних показників із числа екологічних, соціальних та управлінських; застосування нових технологій звітування, зокрема таких як розширена мова ділової звітності (eXtensible Business Reporting Language), звітність у режимі реального часу, інтегрована звітність [8].

У такому разі ролі професійних бухгалтерів у забезпеченні ефективного звітування в умовах сталого розвитку можна окреслити як творців цінності, що здійснюють керівну роль у розробленні та здійсненні стратегії сталого розвитку компанії; провідників реалізації цінностей сталого розвитку; хранителів вартості природного, соціального, виробничого та фінансового капіталів компанії; звітуючих щодо цінностей сталого розвитку [6].

Таке бачення функціональних ролей облікових працівників та їх посад чітко співвідноситься з градаціями корпоративного сталого розвитку: на стратегічному рівні свої повноваження реалізують бухгалтери як творці цінності, на операційному – провідники цінностей сталого розвитку, на рівні звітності – як хранителі та звітуючі.

Використовуючи умовний поділ бухгалтерської спільноти на п'ять груп – розробники стандартів, професійні органи, професійні фірми, кваліфіковані бухгалтери та представники академічної спільноти, – ACCA, FFI and KPMG [1] акцентують увагу на зміні традиційних ролей цих груп у контексті збереження природного капіталу та сталого розвитку.

Детальний розгляд ролей кожної із цих груп дав змогу окреслити виклики для них у досягненні сталого розвитку. Незважаючи на існування 41 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку та 16 Міжнародних стандартів фінансової звітності (The International Accounting Standards Board (IASB)), а також 80 специфічних галузевих добровільних стандартів (The Sustainability Accounting Standards Board (SASB)), існує прірва між традиційним обліком та звітністю й обліком сталого розвитку та ЗСР. Гармонізація підходів до розкриття інформації за всіма видами використовуваних капіталів компаній має бути першочерговим завданням розробників стандартів в умовах сталого розвитку.

Для 175 наявних професійних органів, що представляють інтереси бухгалтерів у всьому світі, найбільш актуальними завданнями у світлі просування ініціатив сталого розвитку постає розроблення таких підходів до освіти, підвищення кваліфікації, сертифікації та підвищення професійних компетенцій бухгалтерів, які б

відповідали міждисциплінарному характеру сталого розвитку як концепту, комплексності у створенні цінності з урахуванням усіх видів капіталів, а не лише фінансового чи виробничого.

566 797 працівників глобальних професійних компаній (B4) та компаній нижчих ешелонів у всьому світі, по-перше, мають достатні ресурси, бачення та можливості, для активізації власних зусиль у досягненні ЦСР і, по-друге, можуть використати розроблені ними облікові методології для імплементації сталого розвитку в корпоративне середовище своїх клієнтів.

Для 2,5 млн. кваліфікованих бухгалтерів, чий інтереси об'єднує IFAC, ключовими викликами є впровадження практики оцінювання, вимірювання розкриття індикаторів за вимірами сталого розвитку у свою щоденну практику, у такий спосіб інкорпоруючи ЦСР у корпоративне середовище.

Науковці у сфері обліку мають виступати єднальною ланкою між попередніми групами, створюючи науковий продукт як підґрунтя для розвитку прикладних методик обліку та ЗСР.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Загальновизнаними глобальними орієнтирами сталого розвитку нині є 17 ЦСР та 169 індикаторів, що виступають точками відліку для корпоративного сектору у перебудові своїх бізнес-процесів з урахуванням викликів сучасності. Інтеграція ЦСР та корпоративних стратегій сталого розвитку потребує реформатування наявного інформаційно-аналітичного забезпечення процесу прийняття рішень з урахуванням соціального, економічного та екологічного вимірів сталого розвитку.

У цьому контексті саме професійні бухгалтери як ніхто в компаніях мають безпосереднє відношення до просування ініціатив сталого розвитку на корпоративному рівні.

Авторами інтегровано різні підходи до структуризації ролі професійних бухгалтерів: відповідно до найбільш релевантних ЦСР, на рівні градації бізнес-перспектив у діяльності компаній, типів ролей, які виконують бухгалтери, їх професійних функцій, необхідних навиків і компетенцій у корпоративному середовищі і, нарешті, за групами облікових професій для досягнення цілісного бачення їх внеску у сталий розвиток у нових економічних умовах.

Внеском авторів у дослідження ролі бухгалтерської спільноти в досягненні ЦСР зокрема та розвитку корпоративного сталого розвитку в цілому через комунікаційні канали ЗСР є створення панорамного бачення перспектив трансформації облікової професії.

Подальшого дослідження потребують механізми формування професійних компетенцій бухгалтерів різних груп з огляду на завдання забезпечення формування якісної, достовірної ЗСР як інформаційно-аналітичного забезпечення сталого розвитку.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. ACCA, Fauna & Flora International and KPMG (2015) Natural capital and the accountancy profession: applying traditional skills to new thinking and practice [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/sus/NC\\_and\\_the\\_Accounting\\_Profession.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/sus/NC_and_the_Accounting_Profession.pdf)
2. Bakker P. (2012) Accountants Will Save the World. Speech at The Prince's Accounting for Sustainability Forum on December 13, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.wbcsd.org/Pages/eNews/eNewsDetails.aspx?ID=15305&NoSearchContextKey=true>
3. Bebbington J. and Larrinaga C. Accounting and sustainable development: An exploration // Accounting, Organizations and Society. – 2014. – № 39 (6) . – P. 395–413.
4. Gray R. Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet // Accounting, Organizations and Society. – 2010 . – № 35 (1) . – P. 47-62.
5. Gray R. and Bebbington J. Environmental accounting, managerialism and sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting?, in (ed.) Advances in Environmental Accounting & Management. – 2000. – № 1 Emerald Group Publishing Limited. – P. 1–44.
6. IFAC. Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success. – 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ifac.org/news-events/2011-10/competent-and-versatile-how-professional-accountants-business-drive-sustainable>
7. IFAC Sustainability Framework 2.0, International Federation of Accountant, 2011. – 195 p.
8. IFAC Integrating Governance for Sustainable Success. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org/publications-resources/integrating-governance-sustainable-success>
9. IFAC: The 2030 Agenda for sustainable development: a snapshot of the accountancy profession contribution. – 2016. – 31 p.
10. Khan T. and Gray R. Accounting, identity, autopoiesis + sustainability: A comment, development and expansion on Lawrence, Botes, Collins and Roper (2013) // Meditari Accountancy Research. – 2016. – № 24(1). – P. 36–55.
11. Lawrence, S.R., Botes, V., Collins, E., & Roper, J. Does accounting construct the identity of firms as purely self-interested or as socially responsible? // Meditari Accountancy Research . – 2013. – № 21(2). – P. 144–160.
12. Lovell, H. and MacKenzie, D. Accounting for Carbon: The Role of Accounting Professional Organisations in Governing Climate Change // Antipode . – 2011. – № 43. – P. 704–730.
13. Milne M. and Gray R W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting // Journal of Business Ethics. – 2013. – № 118(1). – P. 13–29.
14. Ng A.W. and Leung T. and Lo J. Developing Sustainability Competence for Future Professional Accountants: The Integrative Role of an Undergraduate Program. Handbook of Theory and Practice of Sustainable Development in Higher Education, Part of the series World Sustainability Series, 2016. – P. 119–136.
15. Ngwakwe C.C. Rethinking the accounting stance on sustainable development // Sustainable Development. – 2012 . – № 20. – P. 28–41.
16. O'Dwyer B. and Unerman J. Fostering rigour in accounting for social sustainability // Accounting, Organizations and Society. – 2016. – № 49. – P. 32–40.
17. PwC : Make It Your Business: Engaging with Sustainable Development Goals. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/SDG/SDG%20Research\\_FINAL.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/SDG/SDG%20Research_FINAL.pdf)
18. Schaltegger, S., Etxeberria, I.Á., and Ortas, E. Innovating Corporate Accounting and Reporting for Sustainability – Attributes and Challenges // Sustainable Development. – 2017. – № 25 . – P. 113–122.
19. United Nations Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015 Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E)
20. UN Global Compact and Accenture Strategy 2016 CEO Study [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.accenture.com/us-en/insight-un-global-compact-ceo-study>